



Repubblica italiana

La Corte dei conti

Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo

composta dai Magistrati:

Stefano SIRAGUSA	Presidente
Marco VILLANI	Consigliere
Luigi DI MARCO	Consigliere
Francesca Paola ANELLI	Consigliere
Antonio DANDOLO	Consigliere
Giovanni GUIDA	Primo Referendario (Relatore)

nella Camera di consiglio del 18 dicembre 2020, in riferimento ai rendiconti degli esercizi 2015, 2016, 2017 e 2018 del Comune di **Pizzoferrato (CH)** ha assunto la seguente

DELIBERAZIONE

visto l'articolo 100, comma secondo, della Costituzione;

visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni ed integrazioni;

vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e successive modificazioni ed integrazioni;

vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti del 16 giugno 2000, n. 14/2000 che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, nel testo modificato, da ultimo, con deliberazione del Consiglio di Presidenza del 19 giugno 2008, n. 229/CP/2008 (G.U. n. 153 del 2 luglio 2008);

visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante approvazione del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (Tuel) e successive modificazioni ed integrazioni;

vista la legge 5 giugno 2003, n. 131 recante "*Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3*";

visto l'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) e successive modificazioni, che fa obbligo agli Organi di revisione degli Enti locali di inviare alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti specifiche relazioni in ordine ai bilanci preventivi e ai rendiconti degli enti;

visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante "*Disposizioni in materia di*

armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42", come modificato e integrato dal decreto legislativo del 10 agosto 2014, n. 126;

visto il decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149;

visto l'articolo 148-bis del Tuel come introdotto dal decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213;

viste le deliberazioni n. 22/SEZAUT/2016/INPR, n. 6/SEZAUT/2017/INPR, n. 16/SEZAUT/2018/INPR e n. 12/SEZAUT/2019/INPR della Sezione delle Autonomie, nonché n. 232/2016/INPR, n. 131/2017/INPR, n. 5/2019/INPR, n. 44/2019/INPR e n. 114/2019/INPR di questa Sezione regionale di controllo, con le quali sono state approvate le linee-guida, il questionario al rendiconto 2015 per gli Organi di revisione economica finanziaria degli Enti locali, e fissati i termini per l'invio delle relazioni, concernenti gli esercizi 2015-2016-2017-2018;

visto il decreto del 30 settembre 2020, n. 12 con cui sono state assegnate le funzioni di competenza della Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo ai Magistrati della Sezione medesima;

vista l'ordinanza del 16 dicembre 2020, n. 51/2020, con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'odierna Camera di consiglio;

udito il relatore, Primo Referendario dott. Giovanni GUIDA;

FATTO

1. L'Organo di revisione del Comune di Pizzoferrato (CH) - 1.127 abitanti-, ha trasmesso, le relazioni ai rendiconti 2015 e 2016, mediante il sistema applicativo S.I.Qu.E.L., rispettivamente in data 121 aprile 2017, protocollo n. 1472 e in data 14 dicembre 2017, protocollo n. 3323 e le relazioni ai rendiconti 2017 e 2018, mediante sistema Con.Te, in data 3 maggio 2019 protocollo n. 2058 e in data 30 gennaio 2020, protocollo n. 976.

2. Con nota istruttoria del 25 agosto 2020, protocollo n. 4104, questa Sezione di controllo ha richiesto al Comune delucidazioni e documentazione integrativa in merito ai seguenti aspetti, relativi ai questionari ai rendiconti di gestione 2015-2016-2017-2018 e al riaccertamento straordinario dei residui:

- valori del Fondo vincolato pluriennale;
- equilibrio di parte corrente;
- trasmissione delle relazioni redatte dall'Organo di revisione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto di gestione e sullo schema del rendiconto per le annualità 2016 e 2017;

- gestione della liquidità;
- anticipazione di liquidità;
- risultato di amministrazione;
- costituzione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE);
- ricorso al lavoro a tempo determinato;
- incarichi esterni e consulenze.

2.1. Con nota del 12 settembre 2020, assunta al protocollo di questa Sezione in data 14 settembre 2020, n. 4345, l'Ente ha dato parziale riscontro alla richiesta istruttoria, trasmettendo le relazioni redatte dall'Organo di revisione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto di gestione e sullo schema del rendiconto per le annualità 2016 e 2017.

2.2. Con nota del 10 ottobre 2020, assunta al protocollo di questa Sezione in data 12 ottobre 2020, n. 4616, l'Ente ha chiesto e ottenuto proroga dell'originario termine per completare il riscontro istruttorio.

3. Decorsi anche i termini prorogati senza aver ottenuto alcuna risposta da parte dell'Ente, si è proceduto allo stato degli atti, stante anche la situazione di grave tensione finanziaria emersa dall'esame istruttorio comunque condotto, nonché le possibili criticità gestionali, di seguito rappresentate.

DIRITTO

1. Giova preliminarmente ricordare che la Corte dei conti, nell'esame dei bilanci preventivi e consuntivi degli Enti locali, ha il compito di verificare il rispetto degli equilibri di bilancio, i vincoli in materia di indebitamento e la relativa sostenibilità, la presenza di irregolarità potenzialmente idonee a determinare squilibri economico-finanziari. Oggetto del giudizio è, dunque, il "bene pubblico" bilancio e la sua conformità al diritto (cfr. Corte cost. sentenze n. 192/2012, n. 184/2016, n. 228/2017 e n. 274/2017; Corte conti, SS.RR. in spec. comp. n. 4/2020/EL).

Nell'esercizio di tale controllo, la Sezione, qualora rilevi gravi irregolarità, ha il potere, in base all'articolo 148-*bis* del Tuel, di adottare pronunce di accertamento che fissano l'obbligo, per gli enti, di adottare idonei provvedimenti volti a ripristinare i necessari equilibri di bilancio. In assenza di tali interventi correttivi e ove verifichi il perdurare del pregiudizio per gli equilibri di bilancio, la Sezione può disporre il blocco della spesa dell'ente inadempiente, ovvero avviare la c.d. procedura di dissesto guidato (art. 6, comma 2, del d.lgs. 149/2011). Qualora, invece, le irregolarità esaminate dalla Sezione regionale non siano tali da rendere necessario il ricorso a tali strumenti, il controllo finanziario è, comunque, funzionale a segnalare agli enti problematiche contabili, soprattutto se accompagnate da sintomi di irregolarità o da difficoltà

gestionali, al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di squilibrio, idonee a pregiudicarne, in chiave prospettica, la sana gestione finanziaria.

2. Ciò premesso, con riferimento ai rendiconti 2015, 2016, 2017 e 2018, l'Organo di revisione, nelle apposite relazioni, ha certificato di non aver rilevato gravi irregolarità e di non aver suggerito, di conseguenza, misure correttive da adottare.

Questa Sezione ha, comunque, ritenuto opportuno sottoporre ad analisi la gestione finanziaria dell'Ente, al fine di verificare la presenza di eventuali fattori di criticità; il monitoraggio ha focalizzato l'attenzione sulla gestione di parte corrente, sull'andamento dei residui e dell'esposizione debitoria, sulla gestione della liquidità, nonché sull'evoluzione del risultato di amministrazione, la gestione di fondi e sull'implementazione del nuovo sistema contabile armonizzato, in ordine, in particolare, agli effetti - anche sulle successive gestioni - dell'operazione di riaccertamento straordinario, alla data del 1° gennaio 2015, dei residui iscritti in bilancio al 31 dicembre 2014.

2.1. Nell'esercizio 2014 l'Ente ha conseguito un avanzo di amministrazione pari ad euro 3.032,11. Le procedure relative al riaccertamento straordinario dei residui sono state attivate all'01.01.2015. Dall'analisi delle deliberazioni di Giunta n. 22 del 29 aprile 2015 e n. 26 del 28 maggio 2015, quest'ultima avente ad oggetto "Rettifica deliberazione n. 22 del 29 aprile 2015. Riaccertamento straordinario dei residui al 1.01.2015 ex art. 3, comma7, d.lgs. n. 118/2011), è emerso che, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui, il totale di parte disponibile all'1.1.2015, è pari ad euro - 306.350,34.

3. Nel periodo considerato l'andamento del risultato di amministrazione e i relativi accantonamenti possono essere riassunti come da tabella che segue.

	Riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015	2015	2016	2017	2018
AVANZO (+) / DISAVANZO (-) CONTABILE	-281.521,54	37.325,16	28.306,44	94.772,12	142.216,20
PARTE ACCANTONATA	24.828,80	33.601,59	25.334,46	71.229,56	116.168,79
<i>di cui Fondo crediti di dubbia esigibilità</i>	24.828,80	29.695,59	25.334,46	34.722,21	84.867,79
<i>Fine mandato</i>		3.906,00			
<i>Altri accantonamenti</i>				6.507,35	1.301,00
<i>F. anticipazione liquidità</i>					
<i>Fondo Contenziosi</i>				30.000,00	30.000,00
PARTE VINCOLATA					212.942,36
<i>di cui vincoli derivanti da contrazione di mutui</i>					
<i>Vincoli derivanti da trasferimenti</i>					
<i>Vincoli formalmente attribuiti dall'ente:</i>					212.942,36
PARTE DESTINATA AGLI INVESTIMENTI					
PARTE DISPONIBILE	-306.350,34	3.723,57	2.971,98	23.542,56	-186.895,64

Come si evince dalla tabella sopra riportata, il Comune consegue un disavanzo da riaccertamento straordinario per euro 306.350,34. In merito al ripiano del disavanzo, la deliberazione di Consiglio comunale n. 24 del 5 giugno 2015 ne dispone *“la ripartizione in n. 30 rate da euro 10.211,68 ciascuna”*.

L'Ente chiude il triennio successivo con avanzo di amministrazione, pari rispettivamente a euro 3.723,57 (2015), euro 2.971,98 (2016) e euro 23.542,56 (2017) mentre, nel 2018 torna in forte disavanzo per euro 186.895,64.

In merito a quest'ultimo, dalla relazione dell'Organo di revisione è emerso che: *“L'Ente, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui ha evidenziato un disavanzo di amministrazione pari ad euro 306.350,34. Con delibera di Consiglio Comunale n. 24 in data 05.06.2015 è stato approvato il piano di rientro ed è stata iscritta nei bilanci di previsione la quota annuale per il ripiano trentennale del disavanzo medesimo pari ad euro 10.211,68. In occasione del rendiconto dell'esercizio occorre verificare che il disavanzo sia stato ridotto di un importo almeno pari alla quota annua. In caso contrario la differenza rappresenta disavanzo ordinario da ripianare secondo le modalità ordinarie previste dall'art. 188 del Tuel (art. 4 del DM 2 aprile 2016). Ai sensi dell'articolo 4 del Dm 2 aprile 2015 deve essere analizzata la quota di disavanzo ripianata nel corso dell'esercizio, distinguendo il disavanzo riferibile al riaccertamento straordinario da quello derivante dalla gestione. Per effettuare tale analisi occorre individuare quali risorse fossero state destinate a garantire il ripiano del disavanzo e quali invece agli equilibri della gestione propria dell'esercizio. In sede di approvazione del rendiconto 2016 e dei rendiconti degli esercizi successivi, fino al completo ripiano del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, l'ente provvede a verificare se il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno risulti migliorato rispetto al disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione cui il rendiconto si riferisce, aggiornato ai risultati del rendiconto dell'anno precedente. Il ripiano del disavanzo di amministrazione da riaccertamento straordinario ha avuto la seguente dinamica: disavanzo da riaccertamento straordinario euro 306.350,34; accantonamento bilancio 2015 euro 10,211,68; accantonamento bilancio 2016 euro 10.211,68; accantonamento bilancio 2017 euro 10.211,68; accantonamento bilancio 2018 euro 10.211,00; avanzo non impegnato 2016 euro 2.971,98; avanzo non impegnato 2017 euro 23.542,56; avanzo non impegnato 2018 euro 26.046,72; totale disavanzo ripianato 93.407,98; disavanzo ancora da ripianare euro 212.942,36. L'avanzo di amministrazione dell'esercizio 2018 è pari ad euro 142.215,51 prima degli accantonamenti. Nella parte vincolata viene indicato, quale vincolo formalmente attribuito dall'ente, la rimanente parte del disavanzo di amministrazione derivante dalle operazioni di riaccertamento dell'esercizio 2015, pari ad euro 212.942,36”*.

3.1. Al riguardo deve preliminarmente ricordarsi che l'art. 187 Tuel precisa che «il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati», e al primo comma stabilisce che «nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188» (c.d. risultato di amministrazione sostanziale). Dalla lettera della norma testé richiamata emerge, dunque, che - al fine di salvaguardare gli equilibri di bilancio - anche se un Ente registra un risultato di amministrazione formale positivo esso debba comunque essere considerato in disavanzo se il risultato di amministrazione sostanziale non è anche esso positivo e, quindi, dovrà procedere ad applicare immediatamente la quota libera (negativa) nel bilancio di previsione.

A regime (ossia, per i disavanzi che emergono successivamente all'operazione di riaccertamento straordinario ex art. 3, co. 7, d.lgs. n. 118/2011) il ripiano del disavanzo deve avvenire nel rispetto delle modalità indicate dall'art.188 Tuel. Quando il disavanzo è emerso in sede di riaccertamento straordinario all'1.1.2015, il ripiano deve essere rispettoso anche delle ulteriori modalità prescritte dal decreto Mef del 2 aprile 2015 avente ad oggetto "Criteri e modalità di ripiano dell'eventuale maggior disavanzo di amministrazione derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, di cui all'art. 3, comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011".

In ossequio al citato decreto Mef l'eventuale disavanzo (la voce 'totale parte disponibile' del prospetto di cui all'allegato 5/2 al d.lgs. 118/2011 che riporta un valore negativo) può essere ripianato con modalità temporali più favorevoli.

Ne deriva che, mentre «la quota del disavanzo al 1° gennaio 2015 determinato a seguito del riaccertamento straordinario effettuato in attuazione dell'art. 3, comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011, di importo corrispondente al disavanzo individuato in sede di approvazione del rendiconto 2014» deve essere ripianata «dagli enti locali secondo le modalità previste dall'art. 188 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267», l'eventuale 'maggior disavanzo' al 1° gennaio 2015 rispetto al risultato di amministrazione al dicembre 2014 come sopra definito - e solo quello - può essere ripianato avvalendosi delle previsioni del decreto Mef 02.04.2015 in non più di 30 esercizi ai sensi dell'art. 3, co 16 d.lgs. 118/2011. Il ripiano del maggior disavanzo emerso all'01.01.2015 deve essere verificato dall'ente in sede di approvazione del rendiconto 2015 (e poi in sede di approvazione dei rendiconti successivi) ai sensi dell'art. 4 del decreto Mef 2.04.2015.

A conferma di quanto sopra esposto, nel calcolo degli equilibri delle annualità 2016-2017-2018, l'Ente ha provveduto a recuperare il disavanzo da riaccertamento straordinario, come da deliberazione sopra citata.

3.2. Si raccomanda correlativamente di porre sempre attenzione alla completezza e alla corretta compilazione dei prospetti contabili, i quali hanno la precipua funzione di rappresentare, in maniera trasparente, la reale situazione dell'ente. A tale proposito, si sottolinea che la parte disponibile del risultato di amministrazione deve appresentare l'intero disavanzo dell'Ente, indipendentemente dalla sua origine e dalle diverse tempistiche di ripiano legislativamente previste (ordinario, da riaccertamento straordinario, ecc.).

3.3. Con nota istruttoria del 25 agosto 2020, alla quale l'Ente non ha fornito riscontro, è stato, tra l'altro, chiesto di specificare, per la voce "parte accantonata", la composizione della sottovoce 'Altri accantonamenti', movimentata per euro 6.507,35 nel 2017 e per euro 1.301,00 nel 2018.

3.4. Dall'analisi della documentazione acquisita, nel quadriennio considerato, non sono risultati chiari i criteri di calcolo utilizzati per la quantificazione del FCDE. Con nota istruttoria del 25 agosto 2020 sono state chieste delucidazioni e documentazione in merito al calcolo del FCDE anno 2015, 2016, 2017 e 2018, ma, come sopra ricordato, non è stato fornito riscontro istruttorio né dal Comune né dall'Organo di revisione. Dall'analisi delle Relazioni dell'Organo di revisione sembra essere stato applicato, per il triennio 2015-2017, il metodo semplificato. Per l'annualità 2018, invece, il metodo della media semplice come di seguito rappresentato.

Capitolo	Art	Descrizione		Accertamenti	Reversali	Residui Finali	Importo Fondo
5	2	IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI - Recupero evasione IMU	CMP	0,00	0,00	7.558,27	4.401,17
			RES	8.026,27	468,00		
95	1	TARI	CMP	170.790,00	93.157,58	160.043,15	69.949,74
			RES	93.516,15	11.095,42		
96	1	TASSA RIFIUTI SOLIDI URBANI - RECUPERO EVASIONE	CMP	5.000,00	0,00	5.000,00	5.000,00
			RES	0,00	0,00		
TOTALE TITOLO 1			CMP	175.790,00	93.157,58	172.601,42	79.353,91
Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa			RES	101.542,42	11.563,42		

Capitolo	Art	Descrizione		Accertamenti	Reversali	Residui Finali	Importo Fondo
950	1	PROVENTI DALLA GESTIONE DEI FABBRICATI	CMP	5.790,07	5.790,07	1.188,85	87,83
			RES	3.899,10	2.700,25		
955	2	FITTI REALI DI FONDI RUSTICI	CMP	12.882,69	12.882,69	11.796,90	5.426,05
			RES	63.528,06	51.731,16		
TOTALE TITOLO 3			CMP	18.672,76	18.672,76	12.985,75	5.513,88
Entrate extratributarie			RES	67.417,16	54.431,41		

				Accertamenti	Reversali	Residui Finali	Importo Fondo
TOTALE			CMP	194.452,76	111.830,34	185.587,17	84.867,79
			RES	168.959,58	65.994,83		

Giova preliminarmente ricordare, in merito alle corrette modalità di determinazione del fondo in esame, che questa Corte ha già più volte avuto modo di evidenziare (*ex plurimis* cfr. in particolare Sez. controllo Lombardia n. 120/2019/PRSE, di seguito riportata) con valutazioni pienamente condivise anche da questa Sezione, che non è corretto applicare il metodo ordinario per il calcolo del FCDE a consuntivo abbattendo l'accantonamento al 36 per cento (facoltà, al contrario, riconosciuta dal legislatore per il bilancio di previsione 2015), stante la *ratio* dell'istituto del Fondo crediti di dubbia esigibilità (analiticamente disciplinato dall'allegato 4/2 del decreto legislativo n. 118 del 2011 recante il "principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria"). L'accantonamento a FCDE, infatti, ha la precipua finalità di evitare che spese esigibili siano finanziate da entrate di dubbia esigibilità. In questo senso, il principio sopra citato stabilisce che «sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione...», ma per evitare che entrate di dubbia esigibilità possano finanziare spese esigibili, a bilancio di previsione, è stanziata un'apposita posta contabile, denominata "accantonamento al FCDE" (che non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio), mentre, a consuntivo, una quota di risultato di amministrazione è accantonata al FCDE.

Nel bilancio di previsione, in linea generale, la quantificazione dell'accantonamento a FCDE è effettuata applicando agli stanziamenti delle entrate di dubbia e difficile esazione il complemento a 100 della media tra incassi in conto competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi.

A consuntivo, la quantificazione della quota di risultato di amministrazione accantonata a FCDE è determinata applicando «all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti», il complemento a 100 della media del rapporto tra incassi in conto residui e importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi cinque esercizi.

Chiarita la *ratio* del FCDE e, conseguentemente, le modalità fissate "a regime" dal legislatore per calcolarne la consistenza sia a previsione sia a consuntivo, deve, altresì evidenziarsi che l'art. 1, comma 509, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, ha integrato il principio contabile applicato di cui all'allegato 4/2 prevedendo che «con riferimento agli enti locali, nel 2015 è stanziata in bilancio una quota dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione pari almeno al 36 per cento, se l'ente non ha aderito alla sperimentazione di cui all'articolo 36, e al 55 per

cento, se l'ente ha aderito alla predetta sperimentazione. Nel 2016 per tutti gli enti locali lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al 55 per cento, nel 2017 è pari almeno al 70 per cento, nel 2018 è pari almeno all'85 per cento e dal 2019 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo». In altri termini, il citato comma 509, limitatamente al bilancio di previsione, consente all'ente locale di scegliere se adeguarsi immediatamente o solo progressivamente alle prescrizioni del principio contabile in materia di FCDE.

Dunque, alla luce sia dell'argomento letterale (la norma da ultimo citata si riferisce solo al bilancio di previsione) sia della particolare rilevanza che ha l'istituto del FCDE nel sistema dei nuovi principi contabili (ossia scongiurare che spese esigibili possano trovare copertura finanziaria in residui attivi di difficile riscossione), si ritiene che negli esercizi 2015/16/17, la facoltà dell'ente locale di abbattere la consistenza del FCDE accantonata sul risultato di amministrazione non sia configurabile a consuntivo, quando l'ente medesimo opti per il metodo ordinario di calcolo.

D'altra parte, anche se l'espressione impiegata dal legislatore potrebbe essere fonte di equivoci interpretativi, per giungere ad una soluzione contraria (ossia di acconsentire un abbattimento della consistenza del fondo anche a consuntivo), non appare potersi invocare il DM 20.05.2015, che ha integrato il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria aggiungendo l'inciso «salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio» alla frase «(i)n sede di rendiconto, fin dal primo esercizio di applicazione del presente principio, l'ente accantona nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio».

Infatti, il richiamato inciso deve riferirsi al secondo paragrafo introdotto dal medesimo d.m., laddove, dopo aver effettuato una precisazione sul riaccertamento straordinario, viene sancito che per effetto della gestione ordinaria che, annualmente, comporta la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione dei vecchi crediti, lo stock complessivo dei residui attivi tende ad essere sostanzialmente stabile nel tempo. Pertanto, se l'ammontare dei residui attivi non subisce significative variazioni nel tempo, anche la quota del risultato di amministrazione accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità tende ad essere stabile e, di conseguenza, gran parte dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità effettuato annualmente nel bilancio di previsione, per evitare di spendere entrate non esigibili nell'esercizio, non è destinato a confluire nella quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità».

In altri termini, si ritiene che l'inciso «salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio» vada riferito alla facoltà degli enti locali (per il quadriennio 2015-2018) di adottare il c.d. metodo semplificato per la costituzione del FCDE, non alla facoltà - prevista per il medesimo quadriennio - di abbattere (fino alle percentuali indicate per il bilancio di previsione) la consistenza del FCDE a consuntivo calcolato secondo il metodo ordinario.

Tale soluzione trova conferma nel tenore letterale dei successivi paragrafi del principio contabile in esame, laddove, in merito al metodo c.d. semplificato, si afferma che «in considerazione delle difficoltà di applicazione dei nuovi principi riguardanti la gestione dei residui attivi e del fondo crediti di dubbia esigibilità che hanno determinato l'esigenza di rendere graduale l'accantonamento nel bilancio di previsione, in sede di rendiconto relativo all'esercizio 2015 e agli esercizi successivi, fino al 2018, la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità può essere determinata per un importo non inferiore al seguente:

<p>+ Fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce</p> <p>- gli utilizzi del fondo crediti di dubbia esigibilità effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti</p> <p>+ l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità, nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce</p>

L'adozione di tale facoltà è effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019».

In conclusione, si ritiene che la locuzione «salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio» - inserita dal D.M. 20.05.2015 - debba intendersi riferita al metodo di calcolo c.d. semplificato (metodo di calcolo eccezionale rispetto a quello previsto "a regime" per il FCDE a consuntivo). Conseguentemente, per l'anno 2016, l'accantonamento del FCDE a rendiconto (calcolato con il metodo ordinario) non può fruire di un abbattimento fino alla misura percentuale indicata dal legislatore con espresso riferimento al bilancio di previsione. Resta inteso, sul piano generale, che, qualora l'ente si avvallesse del c.d. metodo semplificato, "l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità, nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce", è quello effettivamente stanziato nel bilancio di previsione che, come detto in precedenza, può giovare delle percentuali di abbattimento di cui si è sin qui detto.

3.6. Alla luce dei principi interpretativi ora richiamati emerge come, nel caso in esame, il metodo di calcolo adottato dall'Ente per l'accantonamento a FCDE non sia del tutto corretto. Viene altresì osservato che, tenuto conto dell'ammontare dei residui attivi mantenuti (cfr. infra), pur non valutandosi come esigua, in termini assoluti, la somma stanziata per il predetto fondo, appare necessario che l'Ente adotti ogni necessaria misura correttiva a valere sull'esercizio attuale e l'Organo di revisione del Comune vigili sulla corretta quantificazione del FCDE.

3.5. Conclusivamente, sul punto, non potendo procedersi - a causa della rilevata omessa trasmissione dei necessari dati di riscontro da parte del Comune - ad una verifica in concreto della congruenza degli accantonamenti già disposti, si richiama l'Ente alla necessità di porre in essere, a valere dall'esercizio attuale e in chiave prospettica, ogni misura correttiva volta al conseguimento di un'adeguata quantificazione del predetto fondo, che, da un lato, risulta funzionale alla corretta determinazione del risultato di amministrazione disponibile, e dall'altra, si appalesa fondamentale per preservare la gestione da potenziali squilibri di competenza e di cassa. Ciò vale, a maggior ragione nel caso di specie, in quanto si è dichiarato di aver fatto ricorso al metodo cd. semplificato, che poteva essere utilizzato solo fino all'esercizio 2018 e il ricorso al quale avrebbe dovuto tener conto della situazione finanziaria complessiva dell'Ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio successivo.

4. Allo stato degli atti si osserva che l'Ente consegue, nel quadriennio considerato, un saldo di parte corrente rispettivamente di euro 65.389,38, euro - 45.649,21, euro 118.2014,59 ed euro 64.912,36, scontando la quota annuale del ripiano prodotto dal disavanzo da riaccertamento straordinario, pari a euro 10.211,68.

Non essendo chiara la modalità di determinazione dei valori del FVP di parte corrente utilizzati ai fini del calcolo di tale equilibrio - in particolare quelli riportati a pag. 7 del questionario al rendiconto 2015, discordanti, tra l'altro, con quanto si evince a pag. 17 dello stesso e nella relazione dell'Organo di revisione - con nota istruttoria, è stato chiesto l'invio della deliberazione di approvazione del rendiconto 2015, non reperibile nel sito dell'Ente nelle Sezioni "Amministrazione Trasparente" e "Albo pretorio". Inoltre, per l'annualità 2016 - che registra un equilibrio corrente negativo - è stato chiesto di specificare eventuali misure correttive adottate considerando che nel biennio successivo l'equilibrio torna positivo.

4.1. Non avendo ottenuto riscontro istruttorio in merito, questa Sezione ricorda che sulla base dei risultati del rendiconto deve essere determinato l'importo definitivo del FPV stanziato in entrata nell'anno successivo (punto 5.4 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria) e richiama il Comune ad una corretta gestione dello stesso e l'Organo

di revisione ad una corretta compilazione delle tabelle del questionario, riservandosi di monitorare tale adeguamento anche in relazione ai successivi esercizi.

4.2. Per quanto esposto, questa Sezione ricorda, inoltre, che il mantenimento dell'equilibrio della parte corrente del bilancio è elemento centrale e di fondamentale importanza nella gestione finanziaria, poiché denota la capacità dell'ente di assicurare la spesa corrente con risorse ordinarie. I principi di sana e corretta gestione impongono all'ente locale di commisurare costantemente le spese correnti alle risorse disponibili derivanti dalle entrate correnti, ossia dalle entrate tributarie, dai trasferimenti dallo Stato e da altri Enti e dalle entrate extratributarie. In relazione a questa esigenza, l'articolo 162, comma 6, del Tuel, stabilisce che la gestione corrente deve essere in equilibrio e non possa avere altra forma di finanziamento, salvo eccezioni previste dalla legge.

In conclusione, sul punto, l'Ente è tenuto a adottare azioni volte ad assicurare e mantenere, nella gestione, l'equilibrio di parte corrente che escluda rischi per i futuri equilibri di bilancio, anche provvedendo ad una revisione e riduzione della spesa corrente e l'Organo di revisione del Comune è tenuto a vigilare sul mantenimento di tale equilibrio.

4.3. Dall'analisi della documentazione trasmessa dall'Ente - pag. 6 dei questionari al rendiconto 2017 e 2018 - è emerso che il Comune ha fatto ricorso, per le citate annualità, all'anticipazione di liquidità. Con nota istruttoria, alla quale non è stato dato riscontro dall'Ente, sono stati chiesti chiarimenti circa il ricorso a tale istituto e sulla eventuale modalità di contabilizzazione e sterilizzazione dello stesso.

Si ricorda che l'anticipazione di liquidità, da contabilizzare nel titolo V delle entrate, cat. III, e nel titolo III delle spese, int. III, concorre alla somma delle entrate del titolo V (esclusa l'anticipazione di tesoreria) in sede di determinazione dell'equilibrio di parte capitale e, ogni anno, ne viene rimborsata una quota, creando un residuo passivo per la restante parte da restituire. Nei bilanci degli enti locali soggetti alle regole dell'armonizzazione contabile, la sterilizzazione degli effetti che le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito dalla l. 6 giugno 2013, n. 64, e successive modificazioni, integrazioni e rifinanziamenti, producono sul risultato di amministrazione va effettuata stanziando nel Titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti un fondo, non impegnabile, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, la cui economia confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata ai sensi dell'art. 187 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Il fondo di sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità va ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata nell'esercizio. L'impegno contabile per il rimborso dell'anticipazione va imputato

ai singoli bilanci degli esercizi successivi in cui vengono a scadenza le obbligazioni giuridiche passive corrispondenti alle rate di ammortamento annuali. La relativa copertura finanziaria va assunta a valere sulle risorse che concorrono all'equilibrio corrente di competenza, individuate ex novo ovvero rese disponibili per effetto di una riduzione strutturale della spesa. In conclusione, nei bilanci degli enti locali soggetti alle regole dell'armonizzazione contabile, la sterilizzazione degli effetti che le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del d.l. n. 35/2013 producono sul risultato di amministrazione, deve essere effettuata stanziando nel titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti un fondo, non impegnabile, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, la cui economia confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata ai sensi dell'art. 187 del Tuel. Viene quindi nuovamente ribadito il principio per cui tale fondo deve essere ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata nell'esercizio. L'impegno contabile per il rimborso dell'anticipazione deve quindi essere imputato ai singoli bilanci degli esercizi successivi in cui vengono a scadenza le obbligazioni giuridiche passive corrispondenti alle rate di ammortamento annuali.

La relativa copertura finanziaria va assunta sulle risorse che concorrono all'equilibrio corrente di competenza, individuate ex novo ovvero rese disponibili per effetto di una riduzione strutturale della spesa.

4.4. Come già detto in precedenza, questa Sezione ritiene opportuno ribadire anche in riferimento a questi profili, all'Amministrazione e all'Organo di revisione la doverosità, nell'ambito degli adempimenti di rispettiva competenza, di assicurare una maggiore attenzione nella compilazione della documentazione trasmessa a questa Corte e invita il Comune ad assicurare un più puntuale e preciso riscontro alle richieste istruttorie. Inoltre, in merito al ricorso all'istituto dell'anticipazione di liquidità, richiama il Comune ad una corretta gestione e contabilizzazione dello stesso, riservandosi di monitorare tale adeguamento anche in relazione ai successivi esercizi.

5. La gestione della liquidità può essere rappresentata dalla tabella che segue.

	2014	2015	2016	2017	2018
fondo cassa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
cassa vincolata non ricostituita	161.104,91	-	-	-	-
anticipazione cassa		664.007,00	704.187,00	706.383,44	614.686,32
anticipazione cassa non restituita	141.297,57	139.207,82	136.911,91	231.465,85	308.135,04
Utilizzo entrate specifica destinazione art.195 TUEL	-	162.842,73	44.065,17	-	-

Con nota istruttoria è stato chiesto, senza avere riscontro, di specificare l'andamento della cassa vincolata sino ad oggi e di inviare le determinazioni del Responsabile del servizio finanziario.

Inoltre, tenuto conto del significativo ricorso all'anticipazione di cassa è stato specificato di comunicare eventuali iniziative correttive, eventualmente, già poste in essere e l'andamento del ricorso al predetto istituto nel 2019 e fino a giugno 2020, evidenziando anche i relativi oneri.

Dall'esame della documentazione agli atti, la situazione di cassa dell'Ente ha destato non poche perplessità. A fronte di un fondo cassa sempre pari a zero, l'Ente fa continuo ricorso all'istituto dell'anticipazione di tesoreria e nelle annualità 2015 e 2016, utilizza entrate a destinazione vincolate per la copertura delle spese correnti.

Dalle Relazioni dell'Organo di revisione è emerso quanto segue: *“L'ente ha provveduto alla determinazione della cassa vincolata alla data del 1/1/2015, nell'importo di euro 48.042,04 come disposto dal punto 10.6 del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria allegato al d.lgs.118/2011. L'importo della cassa vincolata alla data del 1/1/2015, è stato definito con determinazione n. 2 del 16.01.2015 del responsabile del servizio finanziario per un importo non inferiore a quello risultante al tesoriere e all'ente alla data del 31/12/2014, determinato dalla differenza tra Residui (passivi) tecnici al 31/12/2014 e Residui attivi riguardanti entrate vincolate. L'ente ha provveduto alla determinazione della cassa vincolata alla data del 1/1/2016, nell'importo di euro 135.395,93 come disposto dal punto 10.6 del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria allegato al d.lgs. 118/2011. L'importo della cassa vincolata alla data del 1/1/2017, è stato definito con determinazione n. 2 del 07.02.2017 del responsabile del servizio finanziario per un importo non inferiore alla differenza tra i residui tecnici al 31.12.2015 ed i residui attivi riguardanti entrate vincolate alla medesima data. L'importo della cassa vincolata alla data del 31.12.2017 di € 31.633,07, è stato definito con determinazione n. 2 del 20.02.2018 del responsabile del servizio finanziario”.*

5.1. Giova ricordare, in merito alle criticità relative all'utilizzo di risorse vincolate per la copertura delle spese correnti, e al mancato ripristino della relativa quota di cassa vincolata, i principi, al riguardo, fissati dalla giurisprudenza di questa Corte. Anche di recente (cfr. deliberazione Sez. reg. controllo Campania n. 59/2018/PAR), infatti, è stato evidenziato che *«a mezzo della provvista vincolata, la contabilità finanziaria (declinata in entrate e spese) come la contabilità economica (declinata in costi e ricavi e correlate manifestazioni finanziarie) è in grado di rappresentare l'esito (l'output) dell'azione amministrativa, consente cioè di sapere se e quali sono stati gli "impieghi" delle fonti di finanziamento e, in modo correlato, se è stato realizzato lo scopo (in contabilità economica, l'oggetto sociale). Tali obiettivi vengono perseguiti tramite una disciplina di bilancio che deroga, parzialmente, al principio di unità (D.lgs. n. 118/2011, All. 1, § 2): come è noto, infatti, la “singola amministrazione pubblica è una entità giuridica unica e unitaria, pertanto, deve essere unico e unitario sia il suo bilancio di previsione, sia il suo rendiconto e bilancio d'esercizio. È il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione. Le entrate in conto capitale sono destinate esclusivamente al*

finanziamento di spese di investimento. I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa di disciplina delle entrate vincolate". La provvista (e la spesa) vincolata integra l'eccezione di cui all'ultimo paragrafo della norma citata. Segnatamente, per mezzo delle entrate e delle spese vincolate la contabilità pubblica consente di controllare (tramite il bilancio autorizzatorio) e rappresentare (tramite specifici obblighi contabili) la concreta realizzazione di un "programma" o di un obiettivo di spesa (da verificare a consuntivo), improntando la gestione non solo all'equilibrio (art. 81 Cost.), all'efficienza e all'economicità, bensì anche all'efficacia dell'azione amministrativa, cioè, vale a dire, alla verifica ed attuazione di specifici obiettivi di legge corrispondenti a programmi di spesa, ad opere e servizi (art. 97 Cost.). Si tratta, per tali ragioni di spesa il cui finanziamento è obbligatorio e prioritario e, di frequente, costituzionalmente necessario, in quanto sovente collegata ai livelli essenziali delle prestazioni (art. 117, comma 2, lett. m Cost.). La manifestazione finanziaria di risorse (fonti) viene così posta in relazione diretta alla realizzazione di un determinato oggetto, vale a dire una spesa di particolare e primaria rilevanza; tale correlazione deve essere oggetto di rappresentazione in bilancio (di qui la deroga al principio di unità), a garanzia dell'efficacia dell'azione amministrativa. In buona sostanza, la disciplina di bilancio in materia di vincoli contabili costituisce uno dei punti focali del sistema, in quanto rende effettivo il bilanciamento di valori che, attraverso la legge, è stato effettuato, individuando spese primarie e obbligatorie per la pubblica amministrazione, e proprio in quest'ottica, è necessario che sia verificato il principio dell'equilibrio e l'effettiva provvista per la loro esecuzione (art. 97, comma 1 Cost.). Per altro verso, come si evince dallo stesso principio sopra citato, occorre distinguere destinazione "generica" (corrispondenti, sul risultato di amministrazione ai c.d. fondi destinati ad investimenti) e vincolo "specifico" corrispondente ai c.d. "fondi vincolati" (cfr. Sezione Autonomie n. 31/2015/INPR). Nel primo caso la destinazione opera solo in termini di saldo, in fase di ricostruzione degli equilibri complessivi (art. 97 comma 1 Cost.), richiedendo la legge (art. 187 TUEL e art. 42 D.lgs. n. 118/2011) la verifica, sul risultato di amministrazione, della congruità tra risorse destinate ad investimenti e spesa e la utilizzabilità in entrata di tali risorse (ove presenti o ripristinate tramite l'applicazione integrale del disavanzo) solo dopo il loro accertamento a consuntivo. Nel caso delle entrate "vincolate" la disciplina deroga invece in modo netto al principio di unità, infatti: a) da un lato, nel bilancio di previsione è possibile applicare la quota vincolata (ove corrispondente a risorse non ancora "consumate") a finanziamento della specifica spesa finanziata, anche se la stessa quota è ancora solo presunta (e non è stata "riaccertata" in sede di consuntivo); per altro verso, b) affinché sia realizzato lo specifico programma di spesa (o addirittura opera o servizio) individuato per legge (art. 97 comma 2 Cost.), in fase di gestione e consuntivo, sussiste un obbligo costante di preservare la provvista ed eventualmente di ricostituirla; ciò al fine di evitare che al momento della successiva programmazione si debba constatare l'intervenuta "consumazione" delle risorse o anche solo una grave e stabile

indisponibilità di cassa che possa determinare lo stallo o impedire la realizzazione dell'opera (ad esempio, per il rischio di andare incontro ad eccezioni di inadempimento da parte dei creditori ex art. 1461 c.c. ovvero per l'impossibilità di finanziare successivi stati di avanzamento dei lavori). Il vincolo impresso sulla risorsa, dunque, non riguarda solo il credito, ma, a maggior ragione, la provvista liquida che si forma a valle dell'incasso ed impone una speciale e sostanziale verifica degli equilibri, in particolare, chiede di verificare che le disponibilità di tesoreria ed i crediti siano capienti al lordo di tali vincoli, che devono all'uopo essere registrati man mano che si procede ad accertamento ed incasso. In proposito, giova evidenziare la necessità che tale equilibrio sussista non solo per competenza (delta tra debiti e crediti), ma anche per cassa, emerge da numerosi indici normativi. In primo luogo, l'art. 162, comma 1, TUEL, richiede che il bilancio di previsione, da approvare in pareggio, deve contenere sia le previsioni di competenza che quelle di cassa (sebbene limitatamente al primo anno); in secondo luogo, l'ordinamento contabile, nello specificare il tipo di equilibrio che il bilancio di previsione deve assicurare (art. 42, comma 1 D.lgs. n. 118/2011, art. 9 L. n. 243/2012, nonché art. 162 comma 6 TUEL) chiede espressamente che tale equilibrio sussista per cassa e si esprima in un "saldo" e in un fondo cassa finale "non negativo". Sebbene la cassa sia un bene della vita che per definizione può sussistere o mancare (esprimendo valori nulli o positivi), evidentemente, il Legislatore, così esprimendosi, ha ammesso che essa possa essere "virtualmente" negativa per effetto di eventi che possono avere eroso la sua consistenza "qualitativa", in base a specifici obblighi contabili. Tale equilibrio deve essere quindi "sostanziale" nel senso che, da un lato, deve essere assicurata la congruenza tra flussi di entrata e di uscita, dall'altro, la sua consistenza media deve essere tale da evitare un ricorso stabile a liquidità di terzi ovvero a risorse vincolate a specifici fini. Infatti, essendo la cassa, sostanzialmente, una grandezza di flusso, e potendo per sua natura registrare temporanei disallineamenti tra flussi in entrata ed in uscita, la contabilità pubblica ammette il temporaneo ricorso ad entrate ad altro destinate e alla anticipazione di tesoreria per tamponare fisiologici o imprevisi disallineamenti dell'esigibilità di accertamenti e impegni (cfr. C. Cost. n. 188/2014, con riferimento all'istituto eccezionale dell'anticipazione di tesoreria). Quando però il disallineamento non ha più carattere temporaneo e si manifesta come stabile, occorre attivare le specifiche misure di salvaguardia imposte dal precetto costituzionale dell'equilibrio di bilancio. La necessità di siffatte misure di salvaguardia va quindi valutata in base al tempo e alla dimensione dello squilibrio (Sez. Autonomie, n. 16/2012/INPR, spec. sezione prima, punto 3.3 e SRC Campania n. 53/2016/PRSP). Infatti, l'art. 193 del TUEL stabilisce che: "Gli enti locali rispettano durante la gestione e nelle variazioni di bilancio il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti, secondo le norme contabili recate dal presente testo unico, con particolare riferimento agli equilibri di competenza e di cassa di cui all'art. 162, comma 6". Quindi, ove la mancata ricostituzione di entrate non sia dipendente da fatti contingenti od occasionali, ma risulti dovuta ad una strutturale deficienza di cassa nel tempo, l'ente è comunque

obbligato a recuperare le risorse vincolate stabilmente mancanti con idonee misure correttive, per garantire che allo stanziamento e all'impegno di nuova spesa (primaria, obbligatoria e, come si è detto, spesso costituzionalmente necessaria) sia assicurata copertura effettiva nonché sostenibilità finanziaria (attraverso la necessaria liquidità e l'equilibrio di cassa). Ciò tanto più nell'attuale sistema dove non è infrequente che, a causa di frequenti e diffuse norme che consentono di spalmare il disavanzo in archi temporali dilatati, tale istituto non sia in grado di svolgere la funzione recuperatoria e di tutela degli equilibri che svolge nel sistema della contabilità finanziaria».

5.2. Al fine di adottare misure idonee ad assicurare un'adeguata riscossione delle entrate proprie dell'Ente, questa Sezione ritiene, altresì, di evidenziare, in merito all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria, prevista dall'articolo 222 del Tuel, che il ricorso a tale istituto può avvenire nei casi in cui la gestione del bilancio abbia generato, principalmente in conseguenza della mancata sincronizzazione tra flusso delle entrate e decorrenza dei pagamenti, temporanee carenze di cassa in rapporto ai pagamenti da effettuare in un dato momento. Il costante ricorso a tale strumento porta a ritenere che la perdurante sofferenza di liquidità non derivi da un mero disallineamento temporale fra incassi e pagamenti ma, invece, costituisca un sintomo di latenti e reiterati squilibri nella gestione di competenza tra le risorse in entrata che l'Ente può effettivamente realizzare e le spese che si è impegnato a sostenere. Nei casi più gravi, inoltre, esso potrebbe dissimulare forme di finanziamento a medio/lungo termine e, pertanto, nella sostanza configurare una violazione del disposto dell'articolo 119 della Costituzione (che consente di ricorrere ad indebitamento solo per finanziare spese d'investimento).

Si osserva, inoltre, che il reiterato ritardo nei pagamenti, si riflette negativamente sull'*indicatore di tempestività dei pagamenti* e potrebbe determinare un aumento degli oneri per spese legali, interessi e rivalutazione monetaria per i ritardati pagamenti (nel 2017 l'Ente registra un indice di tempestività dei pagamenti pari a 53,97 e nel 2018 pari a 51,89), con conseguente superamento dei termini di pagamento e mancata indicazione delle misure da adottare per rientrare nei termini stessi).

5.3. Quest'ultimo elemento appare evidenziare un'ulteriore criticità che connota la gestione in esame. In forza degli elementi istruttori raccolti, infatti, il disallineamento tra flussi di entrata e di uscita appare non aver più carattere temporaneo. Dunque, conclusivamente sul punto, si invita l'Ente ad adottare le necessarie misure conseguenti, agendo in chiave prospettica o per incrementare *aliunde* il flusso in entrata o razionalizzando la spesa corrente, in quanto non può sopperirsi al mancato ricorso all'anticipazione di tesoreria con un non consentito differimento dei pagamenti.

6. Relativamente alla gestione dei residui, a chiusura dell'esercizio 2015, dopo le operazioni di riaccertamento straordinario (all'1.1.2015, ai sensi dell'articolo 3, comma 7, del d.lgs. n. 118/2011) e ordinario (al 31.12.2015, ai sensi dell'articolo 3, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011), e a chiusura degli esercizi 2016, 2017 e 2018, l'Ente mostra i seguenti risultati:

residui al 31 dicembre	2015	2016	2017	2018
Totale residui attivi	€ 888.681,57	€ 1.378.232,57	€ 1.493.212,99	€ 1.702.875,90
Totale residui passivi	€ 692.458,38	€ 1.306.169,24	€ 1.349.546,52	€ 1.560.659,70

6.1. Nel quadriennio 2015-2018, si rileva un volume consistente di residui, con andamento crescente sia per i residui attivi che per i residui passivi, con eccedenza del totale dei residui attivi sul totale dei residui passivi.

A tali aspetti si aggiunge che, nel periodo considerato, l'Ente ha registrato una scarsa capacità di riscossione dell'evasione tributaria.

Questa Sezione ricorda che un'attenta e continua analisi dei residui, sia attivi che passivi, è finalizzata non solo ad avere un chiaro e trasparente quadro delle posizioni debitorie e creditorie dell'ente, ma anche ad applicare correttamente il principio della competenza finanziaria cd. potenziata. Come, peraltro, previsto nella deliberazione della Sezione delle Autonomie, n. 9/SEZAUT/2016/INPR, una corretta gestione ordinaria dei residui passivi dovrebbe condurre verso una loro progressiva riduzione, mentre lo *stock* di residui attivi dovrebbe naturalmente tendere ad una loro stabilizzazione.

Si ricorda, altresì, che un costante monitoraggio dei residui attivi consente all'Amministrazione una corretta e consapevole determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità, la cui definizione non può prescindere da un'attenta ricognizione dei residui attivi che va, altresì, coordinata con un attento monitoraggio delle attività di riscossione delle entrate.

7. Relativamente al limite d'indebitamento, i dati rilevati nei questionari al rendiconto 2015, 2016, 2017 e 2018 mostrano che l'Ente lo ha rispettato per le annualità in esame, come si evince dalla tabella che segue.

2015	2016	2017	2018
6,16%	6,10%	6,84%	6,55%

Fonte: Questionario sul rendiconto 2018

8. In merito al ricorso al lavoro flessibile nonché all'affidamento di incarichi esterni e consulenze, sebbene nelle Relazioni dell'Organo di revisione risulti dichiarato, ma non dimostrato, il rispetto della relativa normativa e dei limiti imposti dalla stessa, con nota istruttoria, di cui non è giunto riscontro, è stato chiesto di fornire i dati - compilando apposite tabelle allegate - relativi alla spesa sostenuta per il ricorso al lavoro a tempo determinato e al

rispetto dei limiti di spesa, ai sensi dell'articolo 9, comma 28, del decreto legge 78 del 2010 (convertito dalla legge 122 del 2010), così come modificato dall'art. 16, co. 1-quarter del decreto legge n. 113 del 2016 e alla spesa per incarichi esterni e consulenze, fornendo dimostrazione del rispetto del relativo tetto di spesa (art. 6 commi da 7 a 10 e commi dal 12 al 14 del decreto legge n. 78 del 2010 e dell'art. 5, co. 2 del decreto legge 95 del 2012 - oppure comma 557 o 562 dell'art. 1 della legge 296 del 2006 e dall'art. 9, comma 28 del decreto legge n. 78 del 2010, convertito in legge n. 122 del 2010).

8.1. Per quanto attiene la normativa limitativa delle assunzioni di personale con forme di lavoro flessibile, essa come sopra citato, si rinviene nell'art. 9, comma 28, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78. In via di estrema approssimazione può, dunque, evidenziarsi come la norma, nella formulazione rilevante in questa sede, prevede un limite generale alle spese per personale a tempo determinato o con convenzioni ovvero con contratti di collaborazione coordinata e continuativa, pari a determinate soglie percentuali della spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009. Inoltre, gli incarichi di collaborazione si distinguono in due sottocategorie: gli incarichi occasionali e le collaborazioni coordinate e continuative. In questo secondo caso «l'attuale testo del sesto comma dell'art. 7 T.U. Pubblico Impiego qualifica come presupposti di legittimità tutti i requisiti già ritenuti dalla giurisprudenza contabile necessari per il ricorso ad incarichi di collaborazione (Sez. Contr. Reg. Lombardia, deliberazione. n. 534/2012/IADC). In particolare è necessario che l'incarico risponda agli obiettivi dell'amministrazione. In merito a questo presupposto, la Corte dei conti ha già chiarito che il requisito della corrispondenza della prestazione alla competenza attribuita dall'ordinamento all'amministrazione conferente è determinato dal poter ricorrere a contratti di collaborazione autonoma solo con riferimento alle attività istituzionali stabilite dalla legge o previste dal programma approvate dal Consiglio dell'ente locale ai sensi dell'art. 42 del d.lg.vo 267/2000 (Sez. contr. Reg. Lombardia, n. 534/2012/IADC, Sez. contr. Reg. Lombardia, n. 37/09, nonché Sez. Reg. Lombardia, n. 244/08). In secondo luogo, non deve sussistere, all'interno dell'amministrazione, la figura professionale idonea allo svolgimento dell'incarico, da accertare per mezzo di una reale ricognizione. Devono essere specificamente delineati i contenuti e i criteri per lo svolgimento dell'incarico. Vi deve essere una proporzione fra il compenso corrisposto all'incaricato e l'utilità conseguita dall'amministrazione. Deve sussistere il requisito della "comprovata specializzazione universitaria", fatto salvo il caso della stipulazione di contratti di collaborazione per attività che debbano essere svolte da professionisti iscritti in ordini o albi. Del pari, si rammenta l'obbligo di motivazione circa la scelta di affidare all'esterno l'incarico o il servizio rispetto all'alternativa di valorizzare le risorse già presenti alle dipendenze dell'ente.

Le Sezioni Riunite della Corte dei conti (delibazione n. 6/05) hanno già ricordato che *"l'atto di incarico deve contenere tutti gli elementi costitutivi ed identificativi previsti per i contratti della Pubblica Amministrazione ed in particolare oggetto della prestazione, durata dell'incarico, modalità di determinazione del corrispettivo e del suo pagamento, ipotesi di recesso, verifiche del raggiungimento del risultato. Quest'ultima verifica è peraltro indispensabile in ipotesi di proroga o rinnovo dell'incarico. In ogni caso tutti i presupposti che legittimano il ricorso alla collaborazione debbono trovare adeguata motivazione nelle delibere di incarico"* (Sez. contr. Reg. Lombardia, n. 37/09). I criteri con cui affidare l'incarico si compendiano nella procedura selettiva di tipo comparativo. Ai sensi del comma 6 bis, dell'art. 7 del d.lgs n. 165/2001 ogni Amministrazione deve adottare e rendere pubbliche le procedure comparative per il conferimento degli incarichi di collaborazione (si veda Lombardia 534/2012/IADC). Tale obbligo è considerato dalla giurisprudenza amministrativa un adempimento essenziale per la legittima attribuzione di incarichi di collaborazione (TAR Puglia n. 494/2007). Infatti, *"l'affidamento di incarichi di consulenza e/o di collaborazione da conferire a soggetti esterni alla Pubblica amministrazione non può prescindere dal preventivo svolgimento di una selezione comparativa adeguatamente pubblicizzata"* (Cons. St., sent. 28 maggio 2010, n. 3405). L'amministrazione è altresì soggetta agli obblighi di pubblicazione di cui all'art. 15 del d.lgs. n. 33/2013. L'atto di incarico deve contenere la determinazione preventiva, oltre che del luogo, dell'oggetto e del compenso della collaborazione, anche della durata. La prestazione deve, infatti, avere ad oggetto un periodo di tempo definito. I contratti di collaborazione (ex art. 7, c. 6, del d.lgs. n.165 del 2001) devono infatti avere *"natura temporanea, in quanto conferiti allo scopo di sopperire ad esigenze di carattere temporaneo per le quali l'amministrazione non possa oggettivamente fare ricorso alle risorse umane e professionali presenti al suo interno. Al riguardo, infatti, l'indirizzo giurisprudenziale prevalente in materia considera l'incarico di collaborazione coordinata e continuativa non rinnovabile e non prorogabile, se non a fronte di un ben preciso interesse dell'Amministrazione committente, adeguatamente motivato ed al solo fine di completare le attività oggetto dell'incarico, limitatamente all'ipotesi di completamento di attività avviate contenute all'interno di uno specifico progetto"* (delibera n. SCCLEG/1/2012/PREV del 13 gennaio 2012; sul punto si veda anche Lombardia/534/2012/IADC). Infatti *"la necessità di ricorrere ad un incarico di collaborazione di tipo coordinato e continuativo, invero, deve costituire un rimedio eccezionale per far fronte ad esigenze peculiari, per le quali l'Amministrazione necessita dell'apporto di specifiche competenze professionali esterne, in quanto non rinvenibili al suo interno"* (Sezione centrale del controllo di legittimità sugli atti del Governo e delle Amministrazioni dello Stato, delibera n. SCCLEG/1/2012/PREV del 13 gennaio 2012). L'ente locale non può fare ricorso all'affidamento di incarichi a soggetti estranei per lo svolgimento di funzioni ordinarie, attribuibili a personale che dovrebbe essere previsto in organico, altrimenti questa

esternalizzazione si tradurrebbe in una forma atipica di assunzione, "*con conseguente elusione delle disposizioni in materia di accesso all'impiego nelle Pubbliche amministrazioni, nonché di contenimento della spesa di personale*" (Sezione centrale del controllo di legittimità sugli atti del Governo e delle Amministrazioni dello Stato, delibera n. SCCLEG/1/2012/PREV del 13 gennaio 2012). Inoltre, ai sensi dell'art. 7, comma 8, del d. lgs. n. 165/2001 il ricorso a contratti di collaborazione coordinata e continuativa per lo svolgimento di funzioni ordinarie o l'utilizzo dei collaboratori come lavoratori subordinati è causa di responsabilità amministrativa per il dirigente che ha stipulato i contratti. Con specifico riferimento ai vincoli di finanza pubblica, tale forma di collaborazione non può essere utilizzata in caso di mancato rispetto del patto di stabilità interno nell'esercizio precedente (art. 76, comma 4, d.l. n. 112/2008 convertito in legge n. 133/2008).

Le collaborazioni coordinate e continuative soggiacciono poi, se l'ente che le dispone è soggetto al patto di stabilità, al limite di cui al comma 557 dell'art. 1 della legge 296/2006 per espressa previsione legislativa (art. 1, comma 557 bis, legge n. 296/2006), che pone un obbligo di riduzione progressiva della spesa per il personale, sanzionato, in caso di mancato rispetto, con il divieto di assunzione a qualsiasi titolo (il comma 557 ter, inserito dall'art. 14 del d.l. n. 78/2010, rinvia all'art. 76 comma 4 del d.l. n. 112/2008, convertito nella legge n. 122/2010). L'amministrazione locale è altresì tenuta a mantenere un determinato rapporto fra spese per il personale e spese correnti, previsto dall'art. 76, comma 7, del d.l. n. 112/2008, convertito nella legge n. 133/2008. Infine, tale forma di collaborazione soggiace ai limiti di cui all'art. 9, comma 28, del d.l. n. 78/2010, convertito dalla legge n. 122/2010, e successivamente modificato, che stabilisce che le amministrazioni possano avvalersi di personale assunto a tempo determinato e con altre forme di lavoro c.d. flessibile nel limite del 50 per cento della spesa sostenuta, per le stesse finalità, nell'anno 2009 ovvero, in caso di assenza di spesa in tale anno, di quella concernente la media del triennio 2007-2009. A decorrere dal 2013 gli enti territoriali possono superare il predetto limite del 50 per cento per le assunzioni strettamente necessarie a garantire l'esercizio delle funzioni di polizia locale, di istruzione pubblica e del settore sociale nonché per le spese sostenute per lo svolgimento di attività sociali mediante forme di lavoro accessorio di cui all'articolo 70, comma 1, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, purché la spesa complessiva non sia superiore alla spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009». Alla luce di quanto ora ricordato, dunque, un contratto di collaborazione autonoma conferito a soggetti esterni, salvo i casi espressamente previsti dalla legge (ad esempio incarichi relativi alla difesa giudiziale dell'ente) o ricade nel limite - previsto dall'art. 6 commi da 7 a 10 e commi da 12 a 14 del d.l. n. 78/2010, e dall'art. 5, co. 2 del d.l. n. 95/2012 - nel caso si qualificabile come

incarico di studio, ricerca e consulenza, o soggiace ai limiti previsti dal comma 557 (o dal comma 562) dell'art. 1 della legge 296/2006 e dall'art. 9, comma 28, del d.l. n. 78/2010, convertito dalla legge n. 122/2010. Ne consegue l'impossibilità di configurare un *tertium genus* di collaborazioni autonome svincolate dal rispetto dei limiti ora richiamati, la cui sola esistenza apparirebbe in grado di minare le finalità di contenimento della spesa pubblica che animano le suddette previsioni normative.

8.2. Com'è stato anche di recente chiaramente ribadito (Corte conti Sez. I Ap. sentenza n. 333/2020), gli incarichi "a soggetti esterni possono sì rappresentare un'opzione operativa percorribile, ma a condizione che ricorrano specifiche situazioni, ovvero: la carenza organica che impedisca, o renda oggettivamente difficoltoso, l'esercizio di una determinata funzione, da accertare per mezzo di una reale ricognizione condotta sulle professionalità in servizio; la complessità dei problemi da risolvere, che richiedano conoscenze ed esperienze eccedenti le normali competenze del personale interno; l'indicazione specifica dei contenuti e dei criteri per lo svolgimento dell'incarico e la sua durata; la proporzione fra il compenso corrisposto al soggetto incaricato e l'utilità conseguita dall'Amministrazione. Tali condizioni, che per la giurisprudenza citata costituiscono altrettanti presupposti di legittimità, non solo devono coesistere, ma devono anche essere logicamente esplicitati nel provvedimento amministrativo di conferimento, in quanto indefettibilmente concorrenti a costituirne il supporto motivazionale. Infatti, pur con l'ovvia precisazione che un profilo di illegittimità formale non possa di per sé costituire fonte di danno erariale, non si può tuttavia revocare in dubbio che, soprattutto in una materia quale quella in esame in cui la condotta da osservare risulta delineata da ristretti ambiti normativi, l'assenza di questo o quel presupposto di legittimità del provvedimento appare chiaramente sintomatica di un comportamento contrario, o quantomeno non in linea, con il modello legale della corretta gestione amministrativa".

8.3. Tenuto conto di diverse segnalazioni pervenute a questa Sezione, nonché alla luce degli elementi ricavabili dagli atti pubblicati dall'Amministrazione, da cui emerge l'affidamento e la proroga di diversi incarichi - tra cui anche uno relativo a "Servizi Amministrativi a supporto della Segreteria Comunale" ad una società cooperativa a responsabilità limitata - si è reso necessario richiedere all'Ente, di relazionare sulla tipologia e modalità di contratti conferiti dall'Amministrazione e sul rispetto dei relativi vincoli di finanza pubblica. Anche questa richiesta non ha avuto alcun riscontro istruttorio.

9. In merito agli organismi partecipati, come disposto dall'articolo 20 del d.lgs. n. 175/2016 (testo unico in materia di società a partecipazione pubblica-TUSP) il Comune, con deliberazione di Consiglio n. 65 del 19 dicembre 2019 ha approvato, nei termini di legge, la

ricognizione delle partecipate ed ha provveduto all'invio della deliberazione alla Sezione regionale di controllo. Se ne evince che l'Ente detiene le seguenti partecipazioni dirette: ECO.LAN S.p.a. 0,79 per cento; Sangrogest s.r.l. 1,00 per cento.

10. L'analisi condotta sui questionari nel quadriennio 2015/2018 ha fatto emergere, altresì, le seguenti ulteriori criticità:

- approvazione tardiva dei rendiconti;
- il sistema informativo non consente di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'Ente e le sue società partecipate
- scarsa efficienza dell'attività di recupero dell'evasione tributaria.

11. Alle criticità ora evidenziate, che emergono allo stato degli atti, si aggiunge che la rilevata sofferenza di cassa, indice, come sopra visto, di un disequilibrio finanziario che appare ormai strutturale, si è protratta anche nel 2019 e nel corrente anno, come emerge dai dati presenti su Siope.

Mese - Anno	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
01-2019	108.516,89	265.564,63
02-2019	66.841,75	28.521,29
03-2019	146.553,36	30.394,54
04-2019	31.586,17	49.168,01
05-2019	105.932,82	79.949,83
06-2019	97.459,10	208.917,49
07-2019	132.430,66	58.717,47
08-2019	84.470,29	80.746,48
09-2019	76.420,48	93.792,11
10-2019	82.128,74	44.016,87
11-2019	113.081,07	100.229,45
12-2019	126.346,58	159.955,28
01-2020	51.184,78	101.546,33
02-2020	220.922,96	187.424,93
03-2020	72.459,74	109.625,00
04-2020	173.883,67	46.529,35
05-2020	2.057,94	47.748,76
06-2020	94.168,75	246.416,04
07-2020	130.867,21	56.347,80
08-2020	353.280,34	4.395,26

Come emerge anche dalla seguente tabella di sintesi, il ricorso all'anticipazione di tesoreria, anche per il periodo più recente è assolutamente significativa.

Anno	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
2017	1.461.868,15	1.264.427,26
2018	1.281.466,68	1.307.684,44
2019	1.171.767,91	1.199.973,45
2020	1.098.825,39	800.033,47

La predetta significatività appare emergere chiaramente confrontando le entrate da anticipazione di tesoreria con il totale delle entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa.

Anno	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
2017	615.722,21	1.461.868,15
2018	630.351,99	1.281.466,68
2019	661.078,83	1.171.767,91
2020	457.913,67	1.098.825,39

13. Se ne ricava, dunque, un quadro di assoluta criticità sia per quanto riguarda l'andamento della gestione finanziaria del Comune, sia, almeno allo stato degli atti, per quanto attiene a quella amministrativa. Conclusivamente, tenuto, peraltro, conto degli effetti che l'attuale situazione emergenziale epidemiologica da covid-19 produrrà sul bilancio dell'Ente in termini di aumento della spesa e contrazione delle entrate, si ritiene necessario che vengano adottate sin d'ora adeguate misure di salvaguardia, da comunicarsi a questa Sezione.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo

ACCERTA

le criticità sopra evidenziate e, per l'effetto

DISPONE

- che l'Ente ponga in essere immediate azioni volte a favorire la riconduzione di tutte le fasi di bilancio, dalla programmazione, alla gestione, al riaccertamento dei residui strumentale alla rendicontazione, nonché alla attività di cassa, entro i parametri di una sana e corretta gestione finanziaria e contabile al fine di salvaguardare, anche per gli esercizi successivi, il rispetto degli equilibri di bilancio e dei principali vincoli posti a salvaguardia delle esigenze di coordinamento della finanza pubblica, dandone comunicazione a questa Sezione entro novanta giorni dalla trasmissione della presente deliberazione. In caso di mancata autonoma adozione di adeguate misure, la Sezione si riserva fin d'ora l'avvio della procedura di cui

all'art. 148-bis del TUEL, ovvero della procedura di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n. 149 del 2011;

- che, entro il medesimo termine di novanta giorni, l'Ente, oltre le predette misure correttive, trasmetta tutti gli elementi richiesti dal Magistrato istruttore e, in particolare, le relazioni sugli incarichi conferiti nel periodo oggetto di esame, dando dimostrazione del rispetto dei vincoli di finanza pubblica operanti *in subiecta materia*, con relazione asseverata dall'Organo di revisione dell'Ente;

- che l'Organo di revisione vigili sulla corretta attuazione delle azioni correttive che l'Ente porrà in essere;

- che copia della presente deliberazione sia comunicata, a cura della Segreteria, al Sindaco, al Presidente del Consiglio comunale e all'Organo di revisione del Comune di Pizzoferrato (CH).

Richiama l'obbligo di pubblicazione della presente deliberazione sul sito *internet* dell'Amministrazione comunale ai sensi dell'articolo 31 del d.lgs. n. 33/2013, come sostituito dall'articolo 27, comma 1, del d.lgs. n. 97/2016.

Così deliberato in L'Aquila, nella Camera di consiglio del 18 dicembre 2020.

L'Estensore
Giovanni GUIDA
f.to digitalmente

Il Presidente
Stefano SIRAGUSA
f.to digitalmente

Depositata in Segreteria

Il Funzionario preposto al Servizio di supporto

Lorella GIAMMARIA